

РЕШЕНИЕ

№ 19034

гр. София, 18.05.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 65 състав, в публично заседание на 29.04.2026 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ванина Колева

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **10461** по описа за **2025** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и сл. от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба ДЪРЖАВНА КОНСОЛИДАЦИОННА КОМПАНИЯ ЕАД (ДКК ЕАД), ЕИК[ЕИК], срещу ревизионен акт (РА) № Р-22221422001005-091-001/07.04.2023 г., издаден от П. Г. Г. на длъжност Началник на отдел, възложил ревизията и Ц. Г. Р. на длъжност главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията, потвърден изрично частично с Решение № 1087/04.08.2023 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” (ДОДОП) С. и мълчаливо в останалата част.

Настоящото дело е образувано, след като с Решение № 8786 от 24.09.2025г. по адм.д. № 5032/2025г. по описа на Върховния административен съд (ВАС) е отменено Решение № 10413 от 25.03.2025 г., постановено по адм. д. № 8879/2023 г. по описа на Административен съд – София-град (АССГ) в частта, с която е отхвърлена жалбата на „Държавна консолидационна компания“ ЕАД, [населено място] срещу Ревизионен акт № Р-22221422001005-091-001 от 07.04.2023 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП - С., потвърден частично мълчаливо и изрично в останалата му част с Решение № 1087/04.08.2023 г. на Директора на Дирекция ОДОП – С., в частта, с която за „Държавна консолидационна компания“ ЕАД са установени допълнителни задължения по ЗДДС, ведно със съответните лихви за забава, на основание чл. 73, ал.1 ЗДДС в резултат на корекции на правото на приспадане от пълен на частичен данъчен кредит и делото е върнато в тази му отменена част за ново разглеждане от друг състав на Административен съд – [населено място].

В отменителното си решение ВАС дава указания при новото разглеждане на делото съдът да даде

указания на директора на дирекция ОДОП - С., че следва да установи, включително и чрез вещо лице въз основа на какви данъчни основи (с конкретна стойност и по вид доставки) са формирани посочените в ревизионния доклад стойности на оборотите по чл. 73, ал. 3 и 4 ЗДДС и съответно са изчислени коефициентите по чл. 73, ал. 2 ЗДДС за процесните данъчни периоди. На ревизираното дружество следва да се дадат указания да посочи доказателства, включително експертиза, която да установи въз основа на какви обороти по чл. 73, ал. 3 и 4 от същия закон са определени декларираните от дружеството коефициенти по чл. 73, ал. 2 ЗДДС за процесните периоди.

Жалбоподателят моли РА да бъде отменен в процесната част като незаконосъобразен. Претендира разности.

Ответникът, директорът на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” (ДОДОП) С. при ЦУ на НАП оспорва жалбата. Излага доводи за законосъобразност на РА в процесната част. Моли обжалването да бъде отхвърлено. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Прокурор от Софийска градска прокуратура не участва при разглеждане на делото.

Административен съд София-град, като прецени процесуалните предпоставки за допустимост на жалбата, събраните доказателства по делото, по отделно и в тяхната съвкупност, и взе предвид доводите на страните, съобразно с разпоредбата на чл.160 от ДОПК, прие за установено следното:

Ревизионният акт е обжалван в рамките на предвидения за това срок пред горестоящия в йерархията на приходната администрация орган, който с решението си го е потвърдил в обжалваната част. Така постановеният от директора на дирекция "ОДОП" - С. резултат и подаването на жалбата в рамките на предвидения за това преклузивен срок, налагат извод за нейната процесуална ДОПУСТИМОСТ.

Ревизионното производство е започнало със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) от 28.02.2022 г. за задължения за: корпоративен данък за периода 01.01.2016 г. – 31.12.2020 г. и данък върху добавената стойност за периодите: 01.05.2019 г. – 28.02.2021 г., 01.06.2021 г. – 31.12.2021 г., 01.11.2018 г. – 31.01.2019 г. и 01.12.2016 г. - 31.07.2018 г. Със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия (ЗИЗВР) от 17.03.2022 г. обхватът на ревизията е разширен и върху задължения за ДДС за периода 01.01.2022 г. – 28.02.2022 г. Заповедта е надлежно връчена по електронен път на 18.03.2022 г. Със ЗИЗВР от 10.05.2022 г., от 10.06.2022 г., от 24.06.2022 г., от 03.08.2022 г. срокът за извършване на ревизията е удължаван. Със Заповед № Р-22221422001005-ЗИД-001/03.08.2022 г. на изпълнителния директор на НАП - Р. С., издадена на основания чл. 114, ал. 4 ДОПК въз основа на мотивирано предложение на териториалния директор на ТД на НАП С. с № Р-22221422001005-Д49-001/01.08.2022 г. срокът за извършване на ревизията е удължен до 09.12.2022 г. Извън срока по чл. 117, ал. 1 ДОПК е издаден Ревизионен доклад (РД) № Р-22221422001005-092-001/08.02.2023 г. от Ц. Г. Р. – главен инспектор по приходите и ръководител на ревизията и М. Н. М. – главен инспектор по приходите, определени с горепосочената ЗВР. Срещу РД е подадено възражение от дружеството.

В срока по чл. 119, ал. 2 от ДОПК е издаден Ревизионен акт (РА) № Р-22221422001005-091-001/07.04.2023 г. от компетентните органи съгласно чл. 119, ал. 2 ДОПК – П. Г. Г. и Ц. Г. Р., подписан с електронни подписи, като е надлежно връчен на ревизираното лице по електронен път на 20.04.2023 г. Констатациите в РД са дали основание на ревизиращите да издадат процесния ревизионен акт, с който на дружеството са установени задължения за: корпоративен данък за периода 01.01.2019 г. – 31.12.2020 г. в размер на 93 807,13 лв. главница и 17 602,97 лв. лихви; ДДС за периода 01.01.2017 г. – 28.02.2022 г. в общ размер от 2 813 194,49 лв. главница и 569

346,79 лв. лихви.

В регламентирания по чл. 152, ал. 1 от ДОПК срок срещу РА е подадена жалба до директора на дирекция "ОДОП" С.. С Решение № 1087/04.08.2023 г. на директора на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП ревизионният акт е потвърден. Доколкото в решението на директора на ДОДОП няма изрично произнасяне за периода 01.01.2022 г. до 28.02.2022 г., а РА е обжалван в цялост, РА е потвърден мълчаливо за този период.

С Решение № 10413 от 25.03.2025 г., постановено по адм. д. № 8879/2023 г. по описа на АССГ е отхвърлена жалбата на „Държавна консолидационна компания“ ЕАД (ДКК ЕАД) срещу Ревизионен акт № Р-22221422001005-091-001 от 07.04.2023 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП - С., частично потвърден с Решение № 1087/04.08.2023 г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ и мълчаливо потвърден в останалата част, относно установените задължения за корпоративен данък за периода 01.01.2019 г. – 31.12.2020 г. в размер на 93 807,13 лв. главница и 17 602,97 лв. лихви и ДДС за периода 01.01.2017 г. – 28.02.2022 г. в размер от 2 813 194,49 лв. главница и 569 346,79 лв. лихви.

С Решение № 8786 от 24.09.2025г. по адм.д. № 5032/2025г. по описа на ВАС е отменено Решение № 10413 от 25.03.2025 г., постановено по адм. д. № 8879/2023 г. по описа на АССГ, в частта, с която е отхвърлена жалбата на „Държавна консолидационна компания“ ЕАД срещу РА, в частта, с която за дружеството са установени допълнителни задължения по ЗДДС, ведно със съответните лихви за забава, на основание чл. 73, ал.1 ЗДДС в резултат на корекции на правото на приспадане от пълен на частичен данъчен кредит и делото е върнато за ново разглеждане от същия съд, в резултат на което е образувано настоящето дело.

В частта, предмет на настоящето производство, въз основа на събраните доказателства, установените факти и обстоятелства са направени следните констатации от органите по приходите:

„Държавна Консолидационна Компания“ ЕАД е еднолично акционерно дружество по смисъла на чл.64, ал.1, т.4, във връзка с чл.158 и сл. от Търговския закон, създадено със специална цел с Протокол № РД-18-21/19.04.2010 г. на министъра на икономиката в изпълнение на одобрените мерки на МС за подкрепа на заетостта, домакинствата и бизнеса. С РМС № 495/13.07.2018 г. е увеличен капиталът на „ДКК“ ЕАД с парична вноска в размер на 500 000 000.00 лв., във връзка с определяне на „ДКК“ ЕАД като търговско дружество със 100% държавно участие, което да възлага ремонт и реконструкции на язовири - държавна и общинска собственост. МС е одобрил списък на язовирни стени и съоръжения, на които следва да се извърши основен ремонт или реконструкция. За изпълнение на тези дейности „ДКК“ ЕАД сключва договори с изпълнители. „ДКК“ ЕАД не е собственик на обектите, чиито ремонти възлага, като обектите са предоставени от държавата на Държавно предприятие „Управление и стопанисване на язовири“ (ДПУСЯ).

В хода на ревизията е установено, че ревизираното дружество е декларирало през 12/2019 преизчисляване на частичен данъчен кредит на основани е чл .73, ал. 8 от ЗДДС и през 01/2021 изчислен частичен данъчен кредит на основание чл. 73, ал. 4 от ЗДДС във връзка доставки, свързани с електроенергия, вода, такси за телефон, канцеларски и хигиенни материали, счетоводни услуги, правно обслужване, куриерски услуги, копирни услуги и др.

При ревизията е установено, че „Държавна консолидационна компания" ЕАД във връзка с извършваните облагаеми и освободени доставки (описани в раздел V. т.1 от РД) не е приложила за 2017 г., 2018 г. и 2020 г., както и не е приложила правилно за 2019 г. 2020 г. разпоредбата на чл.73,ал.1 от ЗДДС, а именно : След като „ ДКК" ЕАД принципно осъществява както доставки с право на приспадане на данъчен кредит (облагаеми), така и доставки по чл.46, ал.1,т.1, т.3, т.5 и чл. 45, ал.1 от ЗДДС и конкретната доставка не може да бъде обвързана с конкретна облагаема

или освободена доставка, а е свързана с основната икономическа дейност на ревизираното лице, то дружеството има право на приспадане на частичен данъчен кредит.

В тази връзка при ревизията е установено, че част от разходите, касаещи административно-правното обслужване на ревизираното лице, следва да бъдат коригирани от доставки с право на пълен данъчен кредит на доставки с право на частичен данъчен кредит: счетоводни, одиторски, юридически, рекламни, за консумативи, телефони, хигиенни материали, канцеларски, гориво, охрана, поддръжка, такси и др.

За извършване на корекцията е приложен следният механизъм на облагане, съобразно нормите на чл.73, ал. 2, ал.3, ал.4, ал. 5, ал.6 и ал. 8 от ЗДДС във връзка с чл.65, ал.1 , и ал.3 от ППЗДДС, а именно: за всеки данъчен период размерът на частичния данъчен кредит се определя, като сумата на данъчния кредит се умножи по коефициент, изчислен до втория знак след десетичната запетая, получен като отношение между оборота, отнасящ се до доставките, за които лицето има право на данъчен кредит и оборота, отнасящ се до всички извършени от лицето доставки и дейности.

Коефициентът за текущата година се изчислява на база на оборотите цялата предходна година както следва: $K_{2017} = \frac{\text{Оборот облагаеми } 16447,49 \text{ лв.}}{\text{Оборот всички- } 3073114,90 \text{ лв.}} = 0,01$; $K_{2018} = \frac{\text{Оборот облагаеми } 42491,05 \text{ лв.}}{\text{Оборот всички } 9972579,30 \text{ лв.}} = 0,01$; $K_{2019} = \frac{\text{Оборот облагаеми } 61586,67 \text{ лв.}}{\text{Оборот всички } 16\,507\,013,37 \text{ лв.}} = 0,01$; $K_{2020} = \frac{\text{Оборот облагаеми } 183293,82 \text{ лв.}}{\text{Оборот всички } 8\,470\,624,62 \text{ лв.}} = 0,02$; $K_{2021} = \frac{\text{Оборот облагаеми } 40791,31 \text{ лв.}}{\text{Оборот всички } 5\,870\,056,51 \text{ лв.}} = 0,01$.

В последния данъчен период се извършва преизчисление на частичния данъчен кредит на база на коефициент, определен по посочения ред за текущата календарна година .

На основание чл. 65, ал.1 от ППЗДДС, разликата от преизчислението съгласно чл. 73, ал. 8 от закона се изчислява по следната формула:

$GK = ДПЧДК \times КТГ - ПЧДКТГ$, където:

ГК е размерът на годишната корекция по чл. 73, ал. 8 от закона;

ДПЧДК - данъкът с право на приспадане на частичен данъчен кредит за текущата година;

КТГ - коефициентът по чл. 73, ал. 2 от закона за текущата година;

ПЧДКТГ - общата сума на ползвания частичен данъчен кредит през текущата година.

(Доп. - ДВ, бр. 101 от 2006 г., изм. - ДВ, бр. 3 от 2007 г., в сила от 01.01.2007 г., предишна ал. 2, доп. - Дв, бр. 24 от 2017 г., в сила от 21.03.2017 г). Размерът на годишната корекция по ал. 1 и 2 се посочва в клетка 43 на приложение № 13 за последния данъчен период със знак "+" или "-". За корекцията се съставя протокол по чл. 117, ал. 2 от закона, в който реквизитите по чл. 117, ал. 2, т. 3 - 7 не се попълват, а размерът на годишната корекция по чл. 73, ал. 8 от закона се отразява със знак "+" или "-". Протоколът се издава най-късно на последния ден на последния данъчен период и се отразява в дневника за покупките за този последен данъчен период.

С изложените мотиви с РА на основание чл. 73, ал.1 ЗДДС е извършена корекция в размера на данъчния кредит, като е определена данъчна основа на доставките с право на частичен данъчен кредит и размер на данъка с право на частичен данъчен кредит по периоди, както са описани на стр. 90-92 от РД.

В хода на ревизията на адвокат А. А. е извършена насрещна проверка, констатациите за която са описани в ПИНП № П-22221422056276-141-001/16.05.2022 г., в който е констатирано, че е регистриран по ЗДДС на 02.07.2018 г. със задължителна регистрация във връзка с облагаем оборот. Лицето е регистрирано с декларация за регистрация на самоосигуряващо се лице № 220431001621384/02.07.2010 г. - свободна професия- адвокат с вид на осигуряване- за всички осигурителни рискове. Във връзка с извършваната проверка е издадено ИПДПОЗЛ № П-22221422056276-040- 001/24.03.2022г., с което е изискано да се представят заверени копия на

всички издадени фактури за периода 01.08.2018-31.12.2021 г.; договори, анекси, споразумения, приемо-предавателни протоколи и всякаква търговска документация, свързана с издадените фактури; да се представи детайлна справка какви правни и консултантски услуги са предоставени на ДКК ЕАД по всяка една от фактурите; документи, доказващи получени плащания по фактурите - банкови извлечения от разплащателна сметка и/или фискален бон; разпечатка на извършените хронологични и аналитични счетоводни записвания по посочените фактури; как е калкулирана цената на услугите, предоставени на ДКК ЕАД- вложени материали и труд; документи за професионална квалификация; във връзка с извършените доставки, използвани ли са услугите на подизпълнител да се представят фактури, договори, приемо-предавателни протоколи, документи за разплащания с предходни доставчици на услуги, които в последствие са предоставени на ДКК ЕАД.

На основание чл. 56 ал.1 от ДОПК са изискани следните писмени обяснения: декларация за дейността в качеството на адвокат; конкретно описание на извършените правни и консултантски услуги на Държавна консолидационна компания ЕАД по фактурите; каква част от предоставените правни и консултантски услуги по фактурите е възложена от Адвокатско дружество „КАМБУРОВ И СЪДРУЖНИЦИ" ЕООД с ЕИК[ЕИК].

С писмо № П-22221422056276-ПРД от 001 до 005/21.04.2022 г. са представени: заверени копия на изисканите фактури и основанията във връзка с издаването им; заверени копия на договор за правни и консултантски услуги от 07.05.2016г., сключен между ДКК ЕАД в качеството на възложител и „КейсПро" ООД с ЕИК[ЕИК], в качеството на изпълнител, в което дружество А. А. е представляващ, заедно с Анекс № 1 от 01.08.2018г., по силата на който адвокат А. А. с ЕГН/ЕИК [ЕГН] е встъпил като втори изпълнител, наред с „КейсПро" ООД. Обхвата на правните услуги по договора е консултации и правни въпроси, изготвяне на всякакви документи- молби, заявления жалби и други; процесуално представителство и защита на законовите интереси на възложителя, процесуално представителство по заведени от и срещу възложителя дела, независимо от техния вид. Вписано е че за осъществяване на процесуалното представителство страните ще сключват анекс или отделен договор; Договор за правна помощ от 08.11.2018 г., сключен между ДКК ЕАД и адв. А. за изготвяне на въззивна жалба срещу Решение № 1904/25.09.2018 г.; Договор за правна защита и съдействие от 10.05.2019 г., сключен между ДКК ЕАД и адв. А. за продажба на имуществено право от масата на несъстоятелността на КТБ АД, което ДКК е придобило от вземанията на КТБ от "СНЕЖИН 2003" ЕООД/ търг. дело № 1702/2015 г.; Договор за правна помощ от 08.08.2019 г., сключен между ДКК ЕАД и адв. А. за изготвяне на НА за учредяване на право на строеж на С. ТЕХ П. АД с ЕИК[ЕИК]; Договор за правна защита и съдействие от 04.11.2019 г., сключен между ДКК ЕАД и адв. А., във връзка с Решение № 1753/17.10.2019, във връзка с обжалване на РА №Р-22221418007823- 091-001/05.08.2019; Анекс към договор за правна защита от 18.05.2018 г. от 02.12.2019 г., сключен между ДКК ЕАД и адв. А. във връзка с търговско дело №151/2016; Договор за правна помощ от 13.11.2019 г., сключен между ДКК ЕАД и адв. А. за образуване на ИД срещу Д. Я. по ТД № 3311/2017, във връзка с дело № 4838/2018 г.; Договор за правна помощ от 04.03.2020 г., сключен между ДКК ЕАД и адв. А. за изготвяне на отговор по въззивна молба по т.д. № 2521/2019 г.; Договор за правна помощ от 06.02.2020 г., сключен между ДКК ЕАД и адв. А. за правна защита и съдействия за предявен иск от Фонда за гарантиране на вземанията по дело № 2567/2019 г.; Договор за правна помощ от 13.03.2020 г., сключен между ДКК ЕАД и адв. А. за изготвяне на касационна жалба срещу Решение № 142/2020 по дело 1941/2019 г.; Договор за правна помощ от 26.05.2020 г., сключен между ДКК ЕАД и адв. А. за правна защита по дело № 1438/2020 г.; Договор за правна помощ от 26.05.2020 г.,

сключен между ДКК ЕАД и адв. А. за правна защита по дело № 2376/2020 г.; Анекс към договор за правна защита от 18.05.2018 г. от 11.08.2020 г., сключен между ДКК ЕАД и адв. А., във връзка с търговско дело №136/2016г.; Договор за правна помощ от 26.05.2020 г., сключен между ДКК ЕАД и адв. А. за правна защита по дело №2376/2020 г.; Договор за правна помощ от 14.12.2020 г., сключен между ДКК ЕАД и адв. А. за правна защита по дело №1500/2020г за вписване на производство по несъстоятелност на Кемира ООД; Договор за правна помощ от 01.10.2020 г., сключен между ДКК ЕАД и адв. А. за правна защита по дело №1392/2020г; Договор за правна помощ от 22.03.2021 г., сключен между ДКК ЕАД и адв. А. за правна защита по дело №10881/2020г.; Договор за правна помощ от 17.06.2021 г., сключен между ДКК ЕАД и адв. А. за изготвяне на искова молба за вземания във връзка с делото по несъстоятелност на КЕМИРА ООД; Договор за правна помощ от 20.07.2021 г., сключен между ДКК ЕАД и адв. А. за правна защита по дело №770/2021г.; Договор за правна помощ от 20.07.2021 г., сключен между ДКК ЕАД и адв. А. за правна защита по дело №1500/2020г за вписване на производство по несъстоятелност на Кемира ООД.

Към всяка една от фактурите, издадени на ДКК ЕАД, са приложени разбивки за предоставените от "Кейс Про" ООД и/или адв. Ал. А. правни услуги по договор от 07.05.2016 г. и анекс 1 с описание на извършените дейности, а именно - представителство и защита на правата и интересите на ДКК ЕАД по придобитите от ДКК ЕАД вземания от КТБ, съдебни и съдебно-изпълнителни дела, действия по изготвяне на въззивни молби и икове; действия по конституиране на ДКК ЕАД по същите, процесуално представителство по съдебните и съдебно- изпълнителни производства, както и да предприеме процесуални действия, водещи до реализиране на съществуващите правни възможности за събиране в полза на ДКК на вземанията, предмет на договор за цесия. Ревизиращите са приели, че разбивките имат характера на отчети за изработеното и приемно-предавателни протоколи, тъй като от съдържанието им може да се установи по всяка една фактура, какви правни и консултантски услуги са предоставяни, на коя дата, цената на предоставените услуги, която е формирана на база часова ставка. По отношение на водените от името на ДКК ЕАД дела са приели за относими сключените договори за процесуално представителство по делата, които са били възложени на адвокат А..

Приложени са копия на банкови извлечения за получените плащания по фактурите от сметката на лицето в ПИБ АД. Декларирано е, че не е извършено плащане само по фактура № 141/01.12.2021г., тъй като по отношение на задължението по нея е налице правен спор между страните, по който има висящо съдебно производство. Декларирано е още, че последната фактура и разбивка не са подписани от законния представител на ДКК ЕАД към момента на приключването на месечния период. От лицето са дадени следните писмени обяснения: А. А. е декларирал, че като физическо лице не води търговско счетоводство, поради което не разполага с хронологични и аналитични счетоводни записвания, извършвани във връзка с фактурите. По отношение на професионална квалификация е декларирано, че от 2004г. същия е дипломиран с образователно-квалификационна степен магистър по специалност „юрист" от С. университет „Св. К. О.". След завършването на задължителния стаж в органите на съдебната система и нотариата през 2004 или 2005г. е придобита от лицето и юридическа правоспособност. В периода 03.2005 - 06.2010 същият е работил като юрисконсулт в банка и холдингова структура, в която е извършвано воденето на

граждански/ търговски дела, търговско, облигационно, вещно, трудово право и др. От 06.2010г. Ал. А. е вписан като адвокат, член на С. адвокатска колегия, а понастоящем същият е и член на управителния ѝ орган - С. адвокатски съвет. Декларирано, е че не са ползвани услугите на подизпълнители. Адвкат А. декларира, че няма превъзлагане на услуги от Адвокатско дружество „К. и съдружници“.

При извършена справка в ИС на НАП е установено, че в дневниците за продажби на лицето, регистрирано по ЗДДС, са включени всички издадени към ДКК ЕАД фактури.

Въз основа на така установените факти в хода на ревизията, след като е установено, че основната дейност на "ДЪРЖАВНА КОНСОЛИДАЦИОННА КОМПАНИЯ" ЕАД е свързана както с извършване на облагаеми, така и с освободени доставки, описани в т. 2 на РД, ревизиращите са приели, че предоставените правни услуги от адвокат А. А. са свързани с основната икономическа дейност на ревизираното лице и не са налице доказателства за последващото им използване само за облагаеми доставки. Позовали са се на Решение №133 от 06.01.2021 г. по адм. дело №7753/2020 г., VIII отд. на ВАС, с което е отхвърлена жалбата на ДКК АД относно приложената норма на чл.73,ал.1 от ЗДДС в издадения Ревизионен акт № Р- 22221418007823-091-001/05.08.2019 г. по отношение на извършените правни услуги от АД „ Камберов и съдружници“.

С обжалвания в настоящето дело РА № Р-22221422001005-091-001/07.04.2023 г. процесните доставки по издадените от адвокат А. А. са коригирани от доставки с право на пълен данъчен кредит на доставки с право на частичен данъчен кредит. За 2019 г. 2020 г корекция е извършена, но частичния кредит е изчислен неправилно и поради това е коригиран от органите по приходите.

При спазване на правила на чл. 73, ал.2 от ЗДДС, вр с чл. 64 от Правилника за прилагане на **ЗДДС (ППЗДДС)** и чл. 73, ал.3, 4, 5 и 6 от ЗДДС, с РА е преизчислен и размерът на данъчния кредит на ревизираното лице.

Съгласно дадените указания от ВАС в мотивите на Решение № 8786 от 24.09.2025г. по адм.д. № 5032/2025г., при настоящето разглеждане на делото е допусната съдебно - счетоводна експертиза (ССЕ), заключението по която е прието без възражения от страните и което съдът кредитира като компетентно и безпристрастно изготвено. Вещото лице, след проверка на приложените документи по делото и проверка в счетоводството на жалбоподателя, е установило на какви данъчни основи /с конкретни стойности и по видове доставки/ са формирани посочените в РД № Р 22221422001005-092-001/08.02.2023 г., неразделна част от процесния РА, стойности на оборотите по чл.73, ал.3 и ал.4 от ЗДДС и съответно са изчислени коефициентите по чл.73, ал.2 от ЗДДС за ревизираните данъчни периоди. За процесните години вещото лице е изчислило размера на частичния данъчен кредит по месечни данъчни периоди за всяка година поотделно.

Изчисленията са извършени въз основа на общата сума на декларирания данъчен кредит от справките декларации по ЗДДС и определения размер на разходите, свързани с облагаеми и освободени доставки. Въз основа на извършените изчисления на частичния данъчен кредит, вещото лице е определило за процесните периоди дължимите суми ДДС за внасяне или за възстановяване, както следва: Общо по посочените данъчни периоди от 01.01.2017 до 28.02.2022г. ДДС за внасяне е определено в размер на 55944,74 лв. и ДДС за възстановяване е определено на 7255,90 лв. Като за 2017 г. е изчислено ДДС за внасяне в размер на 4878,39 лв. За 2018г. е установено ДДС за внасяне в размер на 38132,95 лв. За 2019г. е установено ДДС за

вносяне в размер на 39310,67 лв. и ДДС за възстановяване в размер на 7255,90 лв. За 2020г. е установено ДДС за внасяне в размер на 279196,23 лв. За 2021 г. е установено ДДС за внасяне в размер на 183038,33 лв. И за 2022г. е установено ДДС за внасяне в размер на 10888,17 лв.

От събраните по делото доказателства от правна и фактическа страна съдът намери за установено следното:

Ревизионният акт е издаден от органа, възложил ревизията, и от ръководителя на ревизията в изпълнение на компетентността им по чл. 119, ал. 2 от ДОПК. В хода на административното производство не са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила.

Ревизионният акт е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Съгласно чл. 3 от ЗЕДЕУУ (ред.- ДВ, бр.85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА) електронен документ е електронен документ по смисъла на чл. 3, т. 35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ. В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Именно като електронен документ, подписан от посочените в него органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. Това е относимо и за РД, ЗВР и ЗИЗВР. Валидността на КЕП не е оспорена от жалбоподателя в настоящото съдебно производство.

В ревизионния акт са посочени фактическите и правните основания за неговото издаване. Ревизиращият орган е извършил анализ на доказателствата, относими към данъчното облагане на жалбоподателя за спорните периоди, като е изложил подробно съображенията, мотивирали фактическите и правни изводи. Съгласно разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, ревизионният доклад е неразделна част от ревизионния акт. Изложените в РД мотиви предвид цитирания чл. 120, ал. 2 ДОПК представляват мотиви и на РА. В този смисъл е и трайната и непротиворечива съдебна практика, обективизирана в множество решения на ВАС. В РД са изложени подробни мотиви на ревизиращите органи, обосноваващи изводите им относно неправомерно упражненото право на данъчен кредит. В мотивите на РА са обсъдени доводите и доказателствата, представени с възражението на жалбоподателя срещу РД.

Предвид изложеното и съобразно разпоредбата на чл.160, ал.2 от ДОПК, съдът приема, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите, на основание чл.119, ал.2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия, съгласно чл.112 и чл.113 от ДОПК, в предвидената от закона форма, съгласно чл.113 от ДОПК, и съдържа всеки един от

реквизитите, посочени в чл.120 от ДОПК.

Относно приложението на материалния закон съдът съобрази следното:

Дейността на „ДКК“ ЕАД през ревизирия период е придобиване, управление, оценка и продажба на участия в български и чуждестранни дружества, дейности свързани с осигуряване на максимален дивидент за държавата; отдаване под наем на недвижими имоти; приватизация на апортирани от министъра на икономиката участия в други държавни дружества. ДКК ЕАД е универсален правопреемник на преобразувани неефективни компании с държавно участие чрез вливането им с цел намаление на техния брой и разходи.

През ревизирия период, „ДКК“ ЕАД е декларирало данъчна основа на облагаеми доставки със ставка 20 % от отдаване под наем на недвижимо имущество, собственост на дружеството и от префактурирани режийни разходи, посочени в Приложение № 8 от съдебната преписка към основни клиенти. За облагаемите доставки са издадени данъчни фактури по чл.112, ал.1 от ЗДДС, начислено е ДДС, посочен на отделен ред в издадения данъчен документ и фактурите са посочени в дневник продажби и справките декларации по ЗДДС за съответния данъчен период. През ревизирия период - 2020 г. е извършена и облагаема доставка със ставка 20% за продажба на ПИ в [населено място], местност К. вада на физическото лице С. Д. Н..

През ревизирия период, ДКК ЕАД е декларирало данъчни основни на доставки /покупки без право на данъчен кредит от покупка на горива за леки автомобили, представителни разходи, разходи за лихви.

За ревизирия период ДКК ЕАД декларира освободени доставки, както следва:

- По смисъла на чл.46, ал.1, т.1 от ЗДДС, които представляват: договаряне, отпускане и управление на кредити срещу насрещна престация; лихви по управление на кредити и отпуснати заеми на дъщерни дружества: „Авионамс“ АД по Договор от 07.06.2016 г., „Вазовски машиностроителни заводи“ АД по Договор от 23.07.2018 г., „Кинтекс“ ЕАД, „Месокомбинат Плевен“ АД, „НИТИ“ ЕАД, „Овча купел“ ЕООД, „Монтажи“ ЕАД по Договор от 29.09.2015 г., „Държавна лаборатория Българска роза“ ЕООД.

- По смисъла на чл.46, ал.1, т.3 от ЗДДС - Ежемесечно са начислявани Лихви по вземанията, съгласно сключените договори за цесия, видни от с/ка 418 „Вземания по договори за цесия“, като договорите за цесия са, както следва:

От „Хедж Инвестмънт България“ ЕООД по Договор от 18.08.2017 г. - 38 028 892.40 лв.

От „Д.“ АД по Договор от 25.08.2017 г. - 46 939 920.00 лв.

От „Кемира“ ООД по Договор от 15.01.2018 г. - 19 272 500.00 лв.

От „Кемира“ ООД по Договор от 27.08.2017 г. - 21 000 000.00 лв.

От „Снежин 2003“ ЕООД по Договор от 15.01.2018 г. -300 001.00 лв. Освободени доставки, както следва:

- По чл.46, ал.1, т.1 от ЗДДС, които представляват: договаряне, отпускане и управление на кредити срещу насрещна престация; Лихви по управление на кредити и отпуснати заеми на дъщерни дружества: „Авионамс“ АД по Договор от 07.06.2016 г., „Вазовски машиностроителни заводи“ АД по Договор от 23.07.2018 г., „Кинтекс“ ЕАД, „Месокомбинат Плевен“ АД, „НИТИ“ ЕАД, „Овча купел“ ЕООД, „Монтажи“ ЕАД по Договор от 29.09.2015 г., „Държавна лаборатория Българска роза“ ЕООД.

- По чл.46, ал.1, т.3 от ЗДДС - Ежемесечно са начислявани лихви по вземанията, съгласно сключените договори за цесия, видни от с/ка 418 „Вземания по договори за цесия“, като Договорите за цесия са, както следва: от „Хедж Инвестмънт България“

ЕООД по Договор от 18.08.2017 г. - 38 028 892.40 лв.; от „Д.“ АД по Договор от 25.08.2017 г. - 46 939 920.00 лв.; от „Кемира“ ООД по Договор от 15.01.2018 г. - 1927200.00 лв.; от „Кемира“ ООД по Договор от 27.08.2017 г. - 21 000 000.00 лв.; от „Снежин 2003“ ЕООД по Договор от 15.01.2018 г. - 300 001.00 лв.; от „ВИП Колекпгън“ ЕАД по Договор от 13.08.2018 г. - 5 545 000.00 лв. Вземанията по Договори с „Хедж Инвестмънт България“ ЕООД, „Дунарит“ АД и „Кемира“ ООД са отписани през 2020 г. във връзка с писмо за предявяване на вземанията от „ДКК“ ЕАД. Дружеството изисква от съда да премахне „КТБ“ АД като кредитор, въз основа на Договор за прехвърляне на вземането от 25.08.20 През м.06.2019 г. е декларирана и извършена освободена доставка на основание чл.45, ал.3 от ЗДДС по Договор от 13.08.2018 г. с „ВИП КОЛЕКШЪН“ ЕАД, ЕИК[ЕИК], с който се договаря за събиране на вземане по Договор за цесия с „МАЛАЗ“ ЕООД.

По договор от 13.08.2018 г. с „ВИП КОЛЕКШЪН“ ЕАД, „ДКК“ ЕАД поема ангажимент за събиране на вземания по договор за цесия с „Малаз“ ЕООД, „ДКК“ ЕАД декларира през м.06.2019 г., въз основа на Ф/ра № 10....1/03.06.2019 г. лихва платена на 29.05.2019 г. - 5 545 000.00 лв.

През м.08.2019 г. „ДКК“ ЕАД декларира извършена освободена доставка по смисъла на чл.46, ал.1, т.5 от ЗДДС, а именно: продажба на акции на „София Тех Парк“ АД, ЕИК[ЕИК]. През м.08.2019 г. е извършена продажба на акции на „София Тех Парк“ АД, във връзка с изграждане на Правителствен комплекс. През 2019 г. на принципа на обратно изкупуване на акции са купени 4000000 бр. поименни акции с право на глас с номинална стойност 1 лв. за сума от 6 720 000.00 лв. по Ф/ра № 10....2/08.08.2019 г., издадена на „София Тех Парк“ АД - 6 720 000.00 лв.

През м.10.2019 г. „ДКК“ ЕАД декларира извършена освободена доставка на основание чл.45, ал.1 и ал.3 от ЗДДС, а именно: продажба на ПИ и прилежащи сгради по НА в [населено място], район П. на „Кино и Телевизионен образователен център Синедюкейшън“ ЕООД, През м.10.2019 г. извършва продажба на ПИ и прилежащи сгради с обща площ 19526 кв.м. в [населено място], по НА на „Кино и Телевизионен образователен център Синедюкейшън“ ЕООД, съгласно Ф/ра№ 0....396/31.10.2019 г. - 455 470.00 лв.

Начислените лихви в с/ка 721 „Приходи от лихви“ по представени оборотни ведомости са : 2017г. -3 056 667.41 лв.; 2018г. -9 930 088.25 лв.; 2019г. - 10 228 426.70 лв.; 2020г - 8287330.50 лв.; 2021г. -5 829 265.20 лв. Всички освободени доставки следва да се включат при изчисляване на коефициент, с който да се коригира съгласно чл.73, ал.4, т.3 , във връзка с чл.73, ал.1 и ал.2 от ДДС.

През ревизирия период, „ДКК“ ЕАД е декларирало данъчна основа на доставки с право на пълен данъчен кредит - счетоводни, одиторски, юридически, рекламни услуги, консумативи, телефони, хигиенни материали, канцеларски, охрана, поддръжка, такси, куриерски услуги, експертни оценки и др.

В ревизионния доклад са установени извършените правни и консултантски услуги на „ДКК“ ЕАД от адв. А., за които се установява, че следва да бъдат коригирани от доставки с право на пълен данъчен кредит на доставки с право на частичен данъчен кредит. За тези доставки са налични сключени договори, издадени фактури и разбивки за извършените дейности. От събраните в хода на ревизията и пред съда доказателства се установява, че за тези правни и консултантски услуги не са представени доказателства, че са свързани с конкретни последващи доставки, за които „ДКК“ ЕАД има право на пълен данъчен кредит или с освободени доставки. Независимо от това, съгласно чл.73,

ал.1 от ЗДДС, регистрирано лице има право на приспадане на частичен данъчен кредит по отношение на данъка за стоки или услуги, които се използват за извършване на доставки, за които лицето има право на приспадане на данъчен кредит, така и доставки или дейности, за които лицето няма такова право. Тези доставки са във връзка с осъществяването на основната икономическа дейност на „ДКК“ ЕАД, като под „основна дейност“ следва да се разбира тази дейност, която има най-голям относим дял в нетните приходи от продажби. Правните услуги нямат отношение към Договорите за цесия, но са за защита интересите на „ДКК“ ЕАД и затова може да се твърди, че са свързани с цялостната дейност на „ДКК“ ЕАД. Тъй като „ДКК“ ЕАД извършва облагаеми и освободени доставки и след като конкретна доставка не може да бъде обвързана с конкретна облагаема или освободена доставка, а е свързана с основната икономическа дейност на дружеството, то „ДКК“ ЕАД има право на приспадане на частичен данъчен кредит. Тъй като основната дейност на „ДКК“ ЕАД е свързана с извършване на облагаеми и на освободени доставки, има основание за корекция на данъчния кредит от пълен в частичен данъчен кредит. Както е посочено и в заключението по ССЕ, прието поред настоящата инстанция, видно е, че през ревизирания период освободените доставки /приходи от лихви/ по стойност съставляват значителен процент от общия оборот на дружеството /облагаеми + освободени доставки/ - 97% - 99%., което показва, че за периода са основна дейност, а не инцидентна /странична дейност. В този смисъл е и решение на Върховния административен съд №133 от 06.01.2021 г. по адм. дело №7753/2020 г., VIII отд. на ВАС, с което е отхвърлена като неоснователна жалбата на „Държавна консолидационна компания“ ЕАД срещу РА № Р- 22221418007823-091-001/05.08.2019 г., издаден от органи по приходите в ТД на НАП - С. за същия вид доставки като процесните.

Размерът на частичния данъчен кредит, съгласно чл. 73, ал. 2 от ЗДДС се определя, като сумата на данъчния кредит се умножи по коефициент, изчислен с точност до втория знак след десетичната запетая, получен като отношение между оборота, отнасящ се за доставките, за които лицето има право на приспадане на данъчен кредит, и оборота, отнасящ се за всички извършвани от лицето доставки и дейности. За изчисляване на коефициента по чл. 73, ал. 2 от ЗДДС се прилагат правилата на чл. 64 от Правилника за прилагане на ЗДДС (ППЗДДС). Съгласно чл. 73, ал. 5, ал.6 от ЗДДС коефициентът се изчислява на базата на оборотите по ал. 3 и 4 за цялата предходна календарна година, а когато такива обороти за предходната календарна година липсват - на базата на оборотите по ал. 3 и 4 за данъчния период, през който възниква правото на приспадане на данъчен кредит и данъчния кредит се корегира в последния данъчен период на текущата календарна година.

В чл.73, ал.3 от ЗДДС е посочено какво включва оборотът, отнасящ се за доставките, за които лицето има право на приспадане на данъчен кредит/който се посочва в числителя при определяне на съотношението на коефициента/, а в чл.73, ал.4 от ЗДДС е посочено какво включва оборотът, отнасящ се за всички доставки и дейности на лицето /който се посочва в знаменателя/.

В изпълнение на поставената задача, след като е проверило приложените документи към съдебната преписка и счетоводните документи в счетоводството на „ДКК“ ЕАД, вещото лице е извършило изчисления на коефициентите за корекция на данъчния кредит по чл.73, ал.2 от ЗДДС, като е посочило данъчните основи по видове доставки по счетоводни документи и според РА. Изчисленията показват, че коефициентите,

изчислени по счетоводни документи и тези, определени от органите по приходите са еднакви за процесните периоди. Въз основа на извършените изчисления на частичния данъчен кредит, вещото лице е определило за процесните периоди дължимите суми ДДС за внасяне или за възстановяване, както следва: Общо по посочените данъчни периоди от 01.01.2017 до 28.02.2022г. ДДС за внасяне е определено в размер на 55944,74 лв. и ДДС за възстановяване е определено на 7255,90 лв. Като за 2017 г. е изчислено ДДС за внасяне в размер на 4878,39 лв. За 2018г. е установено ДДС за внасяне в размер на 38132,95 лв. За 2019г. е установено ДДС за внасяне в размер на 39310,67 лв. и ДДС за възстановяване в размер на 7255,90 лв. За 2020г. е установено ДДС за внасяне в размер на 279196,23 лв. За 2021 г. е установено ДДС за внасяне в размер на 183038,33 лв. И за 2022г. е установено ДДС за внасяне в размер на 10888,17 лв.

С оглед събраните по делото доказателства в т.ч. и заключението на ССЕ, РА в тази част е законосъобразен. Предвид гореизложеното, ревизионният акт като правилен и законосъобразен следва да бъде оставен в сила, а жалбата срещу него отхвърлена.

При посочения изход на спора, на основание чл.161 от ДОПК, жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати на ответника разноси по делото - юрисконсултско възнаграждение в размер на 230 евро, определено на основание чл. 24 от Наредбата за заплащането на правната помощ във вр. с чл. 78, ал. 8 ГПК вр. с чл. 161, ал. 1 ДОПК.

Водим от горното, Административен съд София-град, Първо отделение, LXV състав,

РЕШИ :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на ДЪРЖАВНА КОНСОЛИДАЦИОННА КОМПАНИЯ ЕАД с ЕИК[ЕИК] срещу ревизионен акт № Р-22221422001005-091-001/07.04.2023 г., издаден от П. Г. Г. на длъжност Началник на отдел, възложил ревизията и Ц. Г. Р. на длъжност главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията, потвърден изрично частично с Решение № 1087/04.08.2023 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С. и мълчаливо в останалата част, в частта, с която са установени допълнителни задължения по ЗДДС в размер на 599144,74 лева и лихви за забава в размер на 162120,64 лв., на основание чл. 73, ал.1 ЗДДС в резултат на корекции на правото на приспадане от пълен на частичен данъчен кредит.

ОСЪЖДА „ДЪРЖАВНА КОНСОЛИДАЦИОННА КОМПАНИЯ ЕАД, ЕИК[ЕИК], да заплати на Националната агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 230 (двеста и трийсет) евро.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.